



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XY, vertreten durch die Stemmer Bahl Fend Steuerberatung KG, 6830 Rankweil, Am Bühel 6, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer, ein Primararzt, hat im Jahr 2009 neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit solche aus selbstständiger Arbeit in Höhe von xxx € erklärt. Diese resultierten unter anderem aus Entgelten für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse und wurden unter Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales (12%) gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt.

Im Einkommensteuerbescheid 2009 wurde das Betriebsausgabenpauschale nicht berücksichtigt. Begründend führte das Finanzamt unter Verweis auf die Einkommensteuerrichtlinien (Rz 4116b) aus, dass die Krankenanstalt bei der Abrechnung der Poolgelder den so genannten Hausanteil abgezogen habe und daher das Betriebsausgabenpauschale nicht mehr in Anspruch genommen werden könne.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die steuerliche Vertretung vor, dass auf Grund der konkreten landesgesetzlichen Ausgestaltung der Verrechnung gemäß § 86 Abs. 3 Vorarl-

berger Spitalgesetz beim Abzug des 25%igen Hausanteils nicht von einer dem honorarberechtigten Arzt zuzurechnenden Betriebsausgabe ausgegangen werden könne. Weiters könnten nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 neben dem Betriebsausgabenpauschale auch Ausgaben für Löhne und für Fremdlöhne geltend gemacht werden, soweit diese unmittelbar in die Leistung eingehen und den Betriebsgegenstand des Unternehmens bildeten. Beim pauschalen Hausanteil ziehe der Krankenhasträger die zur Verfügung gestellte Infrastruktur namentlich auch die Kosten des ärztlichen und nicht ärztlichen Personals ab. Es sei daher von Fremdlöhnen auszugehen, die zusätzlich zum Pauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 geltend gemacht werden könnten.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsverentscheidung, in der das Finanzamt im Wesentlichen darauf hinwies, dass durch den Ansatz der bereits um den Hausanteil von 25% gekürzten Einnahmen bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Endeffekt tatsächliche Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien und daher das Betriebsausgabenpauschale nicht zusätzlich geltend gemacht werden könne, wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und neuerlich ersucht, den Hausanteil unter die "Fremdlöhne" im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG 1988 zu subsumieren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 22 Z 1 lit. b letzter Satz EStG 1988](#) zählen zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulanzärztlicher Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden.

[§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) lautet wie folgt:

"Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt

- bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, höchstens jedoch 13 200 €,
- sonst 12%, höchstens jedoch 26 400 €,

der Umsätze im Sinne des [§ 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung](#). Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unterneh-

mens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1. § 4 Abs. 3 vorletzter Satz ist anzuwenden."

§ 86 Vorarlberger Spitalgesetz, LGBI. Nr. 54/2005, (in Folge kurz Vbg SpG) lautet:

"(1) Die mit der Leitung einer Abteilung, eines Departments, eines Instituts oder eines Laboratoriums betrauten Personen, sowie die Konsiliarärzte und Konsiliarärztinnen sind berechtigt, von den Patienten oder Patientinnen der Sonderklasse ein Honorar zu verlangen (Ärztehonorar). Darüber hinaus kann der Rechtsträger der Krankenanstalt die mit der Leitung eines Fachschwerpunktes oder einer Tagesklinik betrauten Personen berechtigen, Ärztehonorare zu verlangen.

(2) Vom Ärztehonorar gebühren den Ärzten oder Ärztinnen des ärztlichen Dienstes Anteile, die ihre fachliche Qualifikation und ihre Leistung berücksichtigen. Anteile am Ärztehonorar können auch anderen besonders qualifizierten Bediensteten gewährt werden. Die Anteile sind durch die mit der Abteilungsleitung betraute Person mit Zustimmung des Rechtsträgers der Krankenanstalt, welcher die beteiligten Personen anzuhören hat, festzulegen. Kommt es binnen drei Monaten nicht zur Zustimmung des Rechtsträgers, so hat die Landesregierung die Aufteilung festzulegen. Diese Festlegung gilt bis zu dem Zeitpunkt, zu dem es zur Zustimmung des Rechtsträgers kommt.

(3) Dem Rechtsträger der Krankenanstalt gebührt für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt ein Anteil von mindestens 25 v.H. des Ärztehonorars.

(4) Der Rechtsträger der Krankenanstalt hat die Ärztehonorare namens der Ärzte und Ärztinnen vorzuschreiben und einzubringen."

Betreffend das einem Arzt nach § 54 OÖ KAG 1997 aus der Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse gebührende Honorar hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22.02.2007, 2002/14/0019, bestätigt, dass dem entsprechenden Anteil am Ärztehonorar in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch eine entsprechende Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt im Rahmen der Leistungserbringung gegenübersteht und dieser im gleichen Ausmaß auch für den in § 54 Abs. 3 OÖ KAG 1997 geregelten Anteil von 25% von den Ärztehonoraren für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt aufzukommen hat, der (anteilige) "Hausanteil" damit geltend gemachte tatsächliche Betriebsausgaben darstellt und folglich nicht weitere Betriebsausgaben im Wege eines Durchschnittssatzes im Sinne des § 17 EStG 1988 geltend gemacht werden können.

Zum gleichen Ergebnis ist der Unabhängige Finanzsenat betreffend Poolgebühren gemäß § 86 Abs. 2 Vorarlberger Spitalgesetz gelangt (vgl. UFS 21.06.2012, RV/0396-F/10). Insbesondere wurde auch die Beurteilung des Hausanteils bzw. Teilen davon als neben dem Betriebsausgabenpauschale berücksichtiger Fremdlöhne verneint. Begründend wurde zusammengefasst ausgeführt, § 86 Vbg SpG sehe ausdrücklich vor, dass den (nachgeordneten) Ärztinnen oder Ärzten des ärztlichen Dienstes Anteile am eingehobenen Sonderklassenhonorar zukommen müssten, die sich wiederum nach der fachlichen Qualifikation und der konkreten Leistung zu orientieren hätten und durch die Abteilungsleiterin/den Abteilungsleiter festzule-

gen seien. Im Zuge der Vereinnahmung dieser Sonderklassehonorare durch den Rechtsträger der Krankenanstalt seien von diesem für die Gebrauchs- und Nutzungsüberlassung der Einrichtungen der Krankenanstalt pauschal (mindestens) 25% vor Einfließen in den "Pool" unter dem Titel "Hausanteil" in Abzug gebracht worden. Demzufolge sei der Honoraranteil der nachgeordneten Ärztinnen und Ärzte erst von dem um den "Hausanteil" gekürzten Gesamthonorar errechnet worden, wodurch bei der Verbuchung der Sammel-Gutschriften bzw. bei der Auszahlung der solcherart gekürzten Beträge an die nachgeordneten Ärztinnen und Ärzte der "Hausanteil" bei diesen auch anteilmäßig berücksichtigt worden sei. Der in wirtschaftlicher Betrachtungsweise festgestellte Sachverhalt sei damit im hier wesentlichen Kern mit jenem identisch, welcher dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.02.2007, 2002/14/0019, zur vergleichbaren Regelung des § 54 OÖ KAG 1997, zu Grunde gelegen habe und sei daher auch die rechtliche Beurteilung korrespondierend vorzunehmen. Der Abgabentbehörde erster Instanz könne daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon ausgegangen sei, dass dem Bw ein dem § 86 Abs. 2 Vbg SpG entsprechender Anteil des den Ärztinnen und Ärzten der Krankenanstalt für die Behandlung der Patienten der Sonderklasse gebührenden Honorars zuzurechnen sei und der Bw dementsprechend im gleichen Ausmaß auch für den in § 86 Abs. 3 Vbg SpG geregelten Anteil von (mindestens) 25% von den Ärztehonoraren für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt aufzukommen habe (vgl. hiezu auch UFS 02.04.2008, RV/1039-L/07). Dies werde auch der tatsächlichen Gestaltung der Dinge gerecht, weil die nachgeordneten Ärztinnen oder Ärzte, indem sie für die Sonderklassepatienten tätig würden, Einrichtungen der Krankenanstalt in Anspruch nähmen. Ihre ärztlichen Leistungen seien mit der Inanspruchnahme dieser Einrichtungen untrennbar verbunden. Der Festlegung der prozentmäßigen Anteile entsprechend dem in § 86 Abs. 2 Vbg Spitalgesetz verankerten Leistungsprinzip und dem danach ermittelten Ärztehonorar stehe in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch eine entsprechende Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt im Rahmen der Leistungserbringung gegenüber. Beziehe ein Spitalsarzt Sonderklassegebühren und würden diese für den Sachaufwand (nach der Terminologie des § 86 Abs. 3 Vbg Spitalgesetz "... für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt ...") der Krankenanstalt um einen "Hausanteil" gekürzt, dann ermitte sich die Bemessungsgrundlage - wie vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 22.07.2007, 2002/14/0019, dargelegt - nicht vom Nettobetrag, sondern vom Bruttbetrag. Durch den Ansatz der bereits um den "Hausanteil" von (mindestens) 25% gekürzten Einnahmen bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit seien im Endeffekt bereits die tatsächlichen Betriebsausgaben (voll) geltend gemacht worden. Diese seien aber gemäß § 17 EStG 1988 neben dem 12%igen Betriebsausgabenpauschale nicht (noch zusätzlich) abzugsfähig, zumal § 17 leg. cit. dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 3](#)

[EStG 1988](#) nur die Option einräume, seine Betriebsausgaben entweder nach dem Durchschnittssatz gemäß § 17 Abs. 1 leg. cit. zu ermitteln oder nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften. Das Finanzamt habe der Besteuerung der "Poolgelder" (Ärztehonorare) den tatsächlich erzielten Gewinn (Betriebseinnahmen abzüglich sämtlicher Betriebsausgaben) zu Grunde gelegt und damit die für den Bw. günstigere Variante des Abzuges der tatsächlichen Aufwendungen - weil höher als das Pauschale gemäß § 17 EStG 1988 - in Form des "Hausanteils" zugelassen. Bei Ansatz des tatsächlichen Betriebsergebnisses bleibe aber kein Raum für die zusätzliche Anwendung der Pauschalierung. Es stelle sich daher gar nicht mehr die abgabenrechtliche Frage, ob neben der Basispauschale der "Hausanteil" unter dem Titel "Fremdlöhne" als weitere Betriebsausgabe abzugsfähig wäre, zumal für den Bw. die günstigere Variante herangezogen worden sei.

Nichts anderes kann im Berufungsfall gelten. Dass eine differenzierte Betrachtungsweise von Primärärzten und nachgeordneten Ärzten geboten wäre, lässt sich den gesetzlichen Bestimmungen nicht entnehmen und hat auch der Berufungsführer derartiges nicht eingewendet. Unbestritten ist weiters, dass dem Berufungsführer der von der Krankenanstalt bzw. ihrem Rechtsträger bereits um den Hausanteil gekürzte Anteil an den ihm zustehenden Ärztehonoraren iSd § 86 Vbg SpG ausbezahlt wurde. Dieser Nettobetrag wurde für die Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit herangezogen. Nach dem oben Dargelegten hat er sich damit für den Abzug der tatsächlichen, wenngleich pauschal mit 25% in Ansatz gebrachten, Betriebsausgaben entschieden und besteht damit für die zusätzliche Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 kein Raum mehr. Ebenso wenig kommt neben dem Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 eine zusätzliche Berücksichtigung des (gesamten) Hausanteils unter dem Titel "Fremdlöhne", wie dies von der steuerlichen Vertretung begehrt wird, in Betracht (vgl. Doralt, EStG¹², § 17 Tz 23/1).

Abgesehen davon, dass dies im Widerspruch zur gewählten Vorgangsweise des Abzugs der tatsächlichen Betriebsausgaben steht, gebührt der Hausanteil dem Rechtsträger der Krankenanstalt nach § 86 Abs. 3 Vbg SpG für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt. Selbst wenn damit nicht ausschließlich Sachaufwand der Anstalt angesprochen sein sollte und auch Lohnaufwendungen für nichtärztliches Personal damit abgedeckt werden, ergäbe sich eine für den Berufungsführer günstigere Variante nur, wenn mehr als die Hälfte des von ihm aliquot zu tragenden Hausanteils auf Lohnaufwendungen entfiel (neben dem Betriebsausgabenpauschale iHv 12% des Bruttohonorars müssten zumindest weitere 13% des Bruttohonorars auf Fremdlöhne entfallen, damit insgesamt mehr als 25% des Bruttohonorars in Abzug gebracht werden könnten). Dass dies der Fall wäre, hat die steuerliche Vertretung nicht aufgezeigt. Soweit das Finanzamt den auf den Berufungsführer aliquot entfallenden Hausanteil als tatsächliche Betriebsausgaben in Abzug gebracht hat, sind darin gegebenenfalls

enthaltene Lohnaufwendungen im angefochtenen Einkommensteuerbescheid ohnedies berücksichtigt.

Der Berufung konnte somit gesamthaft gesehen kein Erfolg beschieden sein.

Feldkirch, am 5. Oktober 2012